

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. September 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. September 2025 betreffend Einkommensteuer 2024 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Abgabepflichtige arbeitete in der Schweiz im öffentlichen Dienst (Kantonspital) und erhält eine Rente von der AHV (1. Säule) und eine weitere Rente von der St. Galler Pensionskasse (2. Säule). Im Kalenderjahr 2024 bezahlte die Abgabepflichtige in Österreich für die ausländischen Renten Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von € 2.905,77. Im Rahmen der eingereichten Steuererklärung wurde beantragt, dass die zwei oben angeführten Auslandsrenten gem. Art 19 Abs 1 DBA iVm Art 23 DBA Schweiz unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt werden. Außerdem wurde beantragt, dass die für die ausländischen Renten bezahlten Krankenversicherungsbeiträge zur Gänze bei den in Österreich zu versteuernden Einkünften berücksichtigt werden. Schließlich hat die Beschwerdeführerin noch eine AHV aus Liechtenstein erhalten.

Im **Einkommensteuerbescheid 2024 vom 25. September 2025** wurde die von der AHV bezogene Rente zur Gänze in Österreich besteuert. Die geleisteten Krankenversicherungsbeiträge wurden auf die steuerpflichtige AHV-Rente und die steuerfreie PK-Rente aufgeteilt. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„AHV-Pensionen, welche an ehemals öffentlich-rechtliche Bedienstete ausbezahlt werden, sind unter Art 21 DBA Schweiz zu subsumieren und nur im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Die Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 29a GSVG sind aliquot auf die von der AHV-Schweiz und St. Galler Pensionskasse anzurechnen.“

In der **Beschwerde vom 27. September 2025** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften

Dem Bescheid fehlt eine nachvollziehbare und überprüfbare Begründung iSd § 93 BAO und es liegt daher ein wesentlicher Verfahrensfehler vor (vgl. VwGH vom 12.04.1999, GZ 97/21/0249).

Rechtswidrigkeit wegen der Verletzung des mit der Eidg. Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen

Das Bundesfinanzgericht hat in seinen Entscheidungen vom 14.02.2022 sowie vom 10.07.2023 (GZ. RV/1100284/2020 bzw. RV/1100132/2019) festgestellt, dass die zwischen den obersten Steuerbehörden der Schweiz und der Republik Österreich abgeschlossene Verständigungsvereinbarung (Erlass des BMF vom 8.4.2022, 2022-0.262.779, BMF-AV 2022/50), in welcher vereinbart wurde, dass AHV-Renten nicht mehr unter Artikel 18 bzw. Artikel 19 des Abkommens fallen, sondern als sonstige Einkünfte iSd Artikel 21 einzustufen seien, nicht dem Text des abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen entspreche und daher gesetzeswidrig sei. Diese Rechtsansicht wird auch von einem Großteil der Literatur geteilt, (vgl. Romstorfer, in SWI 2023, S. 566 ff, Rainer Borns/Michael Hubmann in SWI 2023, S. 257 ff).

2.3 Rechtswidrigkeit, wegen der Nichtanerkennung der gesamten Krankenversicherungsbeiträge als Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 16.11.2021, Ra 2020/15/0077 entschieden, dass Sozialversicherungsbeiträge im Ansässigkeitsstaat zu berücksichtigen sind, wenn diese im Quellenstaat nicht berücksichtigt werden können. Eine Veranlagung und damit eine Berücksichtigung der auf die Renten aus der Schweiz entfallenden Krankenversicherungsbeiträge ist aufgrund der in der Eidg. Schweiz anzuwendenden Gesetze nicht möglich, da der Anteil der in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte mehr als 40 Prozent betragen.

Diese Rechtsansicht wird auch von Beiser vertreten: „Pflichtbeiträge für Kranken- Unfall- und Arbeitslosenversicherung sind als „persönliche Verhältnisse“ nach dem subjektiven Nettoprinzip im Ansässigkeitsstaat Österreich zu erfassen (vgl Beiser in SWK 35/2022)

Der ergangene Bescheid ist daher auch aus diesem Grunde rechtswidrig, da die Pflichtbeiträge zur Krankenversicherung nicht zur Gänze bei den inländischen Einkünften als Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG berücksichtigt wurden. Eine Aufteilung der Sozialversicherungsbeiträge auf inländische und ausländische Einkünfte ist daher nicht vorzunehmen.

2.4 Zusammenfassung

Der gegenständliche Bescheid ist einerseits wegen der Verletzung von Verfahrensvorschriften (nicht ausreichende nachvollziehbare Bescheidbegründung) und andererseits wegen des Verstoßes gegen das mit der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sowie wegen der unrichtigen Auslegung des § 16 Abs 1 EStG gesetzeswidrig.

Aus diesen Gründen ist der erlassene Bescheid zur Gänze aufzuheben. Im neu zu erlassenden Bescheid ist die bezogene AHV-Rente unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen und sind die bezahlten Krankenversicherungsbeiträge zur Gänze bei den steuerpflichtigen Einkünften als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

Der **Vorhalt des Finanzamtes vom 01. Oktober 2025** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Es wird um Übermittlung einer Bestätigung (Rechtsauskunft) der Schweizer Steuerbehörde ersucht im Hinblick auf das Beschwerdevorbringen, dass eine Veranlagung und damit eine Berücksichtigung der auf die Renten aus der Schweiz entfallenden Krankenversicherungsbeiträge im gegenständlichen Fall aufgrund der in der Schweiz anzuwendenden Gesetze nicht möglich ist, da der Anteil der in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte mehr als 40 Prozent beträgt.“

Die Vorhaltsbeantwortung hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Die Abgabenbehörden in der Schweiz berufen sich bei Anträgen auf die Durchführung einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung bei Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton bzw. in der Schweiz auf Art. 99a DBG i.V.m. Art. 14 QSTV, sowie Art 122a StG. Wir haben in der Vergangenheit bereits Anträge auf eine ordentliche Veranlagung gestellt und diese wurden jeweils abgewiesen, wenn die 90% Schranke nicht erfüllt wurde. Die Abgabenbehörden in der Schweiz beziehen bei dieser Berechnung sogar das Einkommen der Ehegattin ein. In der Beilage übermittle ich Ihnen einen Bescheid des Kantons Sankt Gallen in einem ähnlich gelagerten Fall.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 08. Oktober 2025** hat das Finanzamt der Beschwerde teilweise stattgegeben. Die Begründung hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Im Hinblick darauf, dass in Beantwortung des Vorhaltes vom 1.10.2025 der Nachweis erbracht wurde, dass nach Schweizer Recht bei gegenständlichem Fall eine Veranlagung nicht möglich

war, können die in der Schweiz nicht berücksichtigten Werbungskosten (Pflichtbeiträge) bei den inländischen Einkünften abgezogen werden. Insoweit war der Beschwerde teilweise stattzugeben.

Das Finanzamt vertritt allerdings weiterhin die Ansicht, dass AHV-Renten gemäß Art 21 DBA Schweiz in Österreich steuerlich zu erfassen sind (diese Rechtsfrage ist derzeit beim VwGH im Verfahren zu Ro 2024/15/0010 anhängig). Einerseits ist am 7.4.2022 eine entsprechende Konsultationsvereinbarung mit der Schweiz abgeschlossen worden, andererseits fehlt es AHV-Renten im Hinblick darauf, dass sie allen in der Schweiz versicherten Person ungeachtet einer früheren unselbständigen Erwerbstätigkeit zustehen, an der entsprechenden für die Anwendung des Art 18 oder Art 19 erforderlichen Nahebeziehung, welcher der Begriff "Ruhegehalt" impliziert. Es ist daher rechtlich vertretbar und entspricht dem Abkommenswortlaut, AHV-Renten generell unter Art 21 DBA Schweiz zu subsumieren.“

Durch den **Vorlageantrag vom 09. Oktober 2025** gilt die Beschwerde wiederum als unerledigt.

Mit **Eingabe vom 28. Mai 2026** hat die Beschwerdeführerin die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Abgabepflichtige arbeitete in der Schweiz im öffentlichen Dienst (Kantonspital) und erhält eine Rente von der AHV (1. Säule) und eine weitere Rente von der St. Galler Pensionskasse (2. Säule). Im Kalenderjahr 2024 bezahlte die Abgabepflichtige in Österreich für die ausländischen Renten Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von € 2.905,77.

Bei der St. Galler Pensionskasse handelt es sich um eine juristische Person des öffentlichen Rechts.

Schließlich hat die Beschwerdeführerin noch eine AHV aus Liechtenstein und eine Pension der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt erhalten.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Akten und steht außer Streit.

Dass es sich bei der St. Galler Pensionskasse um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt, ergibt sich aus den Statuten und einer Bestätigung der St. Galler Pensionskasse.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Im Erkenntnis vom 07. Oktober 2025, Ro 2022/15/0021 führte der VwGH aus:

„Doppelbesteuerungsabkommen entfalten eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0042, mwN).

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Unbestritten ist, dass die Mitbeteiligte in Österreich einen Wohnsitz hat, hier (auch im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens) ansässig ist und den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im Bundesgebiet hat. Weiters ist unstrittig, dass ihre im Jahr 2018 bezogene Schweizer AHV-Rente von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gewährt wurde. Strittig ist jedoch die abkommensrechtliche Beurteilung der AHV-Rente und ob Österreich das Besteuerungsrecht dafür zukommt.

Die im Revisionsfall maßgeblichen Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA), in der Fassung BGBl. Nr. 161/1995, lauten:

„Artikel 18

Vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 1 dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 19

1. Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.

2. Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, wird nach den Gesetzen des Staates entscheiden, in dem sie errichtet ist.

[...]

Artikel 21

Die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragstaat ansässigen Person dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.

[...]

Artikel 23

1. Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

[...]“

Das Bundesfinanzgericht hat ausgehend vom Wortlaut des DBA angenommen, das Besteuerungsrecht für die AHV-Rente der in Österreich ansässigen Mitbeteiligten komme gemäß Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 1 DBA der Schweiz als Quellenstaat zu. Art. 23 Abs. 1 DBA nehme derartige Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat aus. Die in Abs. 2 des Art. 23 DBA auf für Einkünfte gemäß Art. 19 normierte Anrechnungsmethode gelte ausdrücklich nicht für Ruhegehälter im Sinne des Art. 19. Diesem Ergebnis stehe nicht entgegen, dass es dadurch im Streitfall infolge der Nicht-Wahrnehmung

ihres Besteuerungsrechts durch die Schweiz zu einer - grundsätzlich nicht intendierten - doppelten Nichtbesteuerung komme.

In der Revision wird eingewendet, es sei für Zwecke der abkommensrechtlichen Einordnung schweizerischer AHV-Renten „ebenso“ eine Subsumtion unter Art. 21 DBA Schweiz, wie sie auch auf „schweizerischer Seite“ vorgenommen werde, „durchaus denkbar“. Aufgrund von Konsultationsgesprächen der betroffenen Steuerverwaltungen herrsche nämlich Einigkeit darüber, dass AHV-Renten, die an ehemals öffentlich Bedienstete der Schweiz gezahlt würden, Art. 21 DBA unterlägen. Die Ergebnisse dieser Gespräche seien bereits am 8. November 2021 den EAS-Auskünften in Form eines „Disclaimers“ angefügt worden. Dementsprechend sei am 7. April 2022 eine Konsultationsvereinbarung - in der sich Österreich im Interesse der Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung der schweizerischen Auffassung angeschlossen habe - unterzeichnet und am 11. April 2022 in der Findok amtlich veröffentlicht worden (Erlass des BMF vom 8.4.2022, 2022-0.262.779, BMF-AV 2022/50). Diese Vereinbarung erlange gemäß Art. 31 Abs. 3 lit. a des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge, BGBl. Nr. 40/1980 (Wiener Vertragsrechtskonvention, in der Folge: WVK) als Auslegungsinstrument für das DBA rechtliche Beachtlichkeit.

Diesem Vorbringen ist zunächst entgegen zu halten, dass die erwähnte Konsultationsvereinbarung vom 7. April 2022 im Zeitpunkt des angefochtenen Erkenntnisses noch gar nicht unterzeichnet war, sodass ihr schon deshalb nicht die Bedeutung einer - worauf sich die Revision beruft - späteren Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen im Sinne des Art. 31 Abs. 3 lit. a WVK und im Übrigen auch nicht einer späteren Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht, nach Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK zukam (zur Relevanz einer Verwaltungsübereinkunft im Rahmen der Auslegung nach Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK vgl. VfGH 25.9.2015, V 41/2015, mwN; siehe auch Romstorfer, Besteuerung Schweizer AHV-Renten aus einer früheren öffentlich-rechtlichen Beschäftigung nach dem DBA Schweiz, SWI 2023, 566, 576f). Soweit die Revision in diesem Zusammenhang die in Form eines „Disclaimers“ veröffentlichte EAS-Auskunft vom 8. November 2021 anspricht, ist darauf zu verweisen, dass EAS-Auskünften nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine für die Gerichte verbindliche Rechtsquelle darstellen (vgl. VwGH 28.6.2022, Ro 2022/13/0002).

Des Weiteren ist der in der Revision behaupteten Subsumtion der von der Mitbeteiligten bezogenen AHV-Rente unter Art. 21 DBA zu erwidern, dass diese Bestimmung, die dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist, nur eine subsidiär zur Anwendung gelangende Auffangregelung für von den Verteilungsnormen der Art. 6 bis 20 nicht erfasste Einkünfte enthält. Demnach ist der Anwendungsbereich des Art. 21 nur dann eröffnet, wenn eine Abkommensauslegung ergibt, dass die entsprechenden Einkünfte nicht unter Art. 6

bis 20 subsumiert werden können (vgl. Wurm in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 21 Rz 23, 28).

Grundsätzlich sind Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für frühere unselbständige Tätigkeiten von Art. 18 DBA umfasst, wonach nur dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zukommt. Dies gilt allerdings aufgrund des in dieser Bestimmung enthaltenen expliziten Verweises nur dann, wenn nicht die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Art. 19 Abs. 1 DBA erfüllt sind. Art. 19 DBA geht als *lex specialis* unter anderem der Bestimmung des Art. 18 DBA vor (vgl. - mit weiteren Nachweisen – Schmidjell - Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 19 Tz 8).

Nach Art. 19 Abs. 1 DBA unterliegen Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dem Besteuerungsrecht des Kassenstaats (zur Verfassungskonformität des Art. 19 DBA siehe VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135). Die Zuordnung der Bezüge unter Art. 19 DBA sieht - anders als in der Stammfassung des Abkommens BGBl. Nr. 64/1975 - kein ausschließliches Besteuerungsrecht des Kassenstaats mehr vor, sodass - wie auch das BFG annahm - zufolge des Methodenartikels des Art. 23 Abs. 1 DBA die Befreiungsmethode zur Anwendung gelangt. Nach Abs. 1 des Art. 23 liegt das Besteuerungsrecht - vorbehaltlich des Art. 23 Abs. 2 DBA - beim Quellenstaat, Österreich hat diese ausländischen Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, darf sie jedoch für Zwecke des Progressionsvorbehaltes heranziehen. Demgegenüber soll der - mit dem Protokoll vom 18. Januar 1994 neu gefasste - Art. 23 Abs. 2 erster Satz DBA sicherstellen, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat u.a. „Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter)“ dennoch ebenfalls besteuern darf (zur Genese und dem Zusammenspiel der Art. 19 und 23 DBA vgl. neuerlich VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0042; siehe auch Lang, Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich - Schweiz, SWI 2011, 192, 195). Aus dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 2 erster Satz DBA erhellt, dass es für Einkünfte aus Ruhegehältern iSd Art. 19 bei der Befreiungsverpflichtung nach Art. 23 Abs. 1 DBA bleibt.

Das Revisionsvorbringen enthält - abgesehen vom bereits behandelten Hinweis auf die Konsultationsvereinbarung - weder Argumente, weshalb die Tatbestandselemente des Art. 19 DBA im vorliegenden Fall nicht erfüllt wären, noch eine konkrete Darlegung der diesbezüglichen abweichenden schweizerischen Rechtsansicht. Bei dem erstmals im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof vorgetragenen, lediglich pauschalen Revisionsvorbringen, die AHV-Rente könnte unter Art. 21 DBA zu subsumieren sein, weil sie allen in der Schweiz versicherten Personen zustehe und es keinen Unterschied mache, ob die versicherte Person selbständig oder unselbständig tätig gewesen sei, handelt es sich um eine im Verfahren unzulässige Neuerung, die deshalb im Revisionsverfahren ungeprüft bleibt (vgl. dazu, dass in Bezug auf ausländisches Recht und der hierzu gepflogenen Interpretation der Grundsatz „*iura novit curia*“ nicht gilt, und

dieses nach Vornahme von Ermittlungen festzustellen ist, etwa VwGH 23.1.2020, Ra 2018/15/0107, mwN). Im Übrigen wird in der Revision - zu Recht (vgl. Dommes, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 52ff) - nicht (mehr) in Frage gestellt, dass die Rente nicht unmittelbar von der beschäftigenden öffentlichen Stelle ausbezahlt wird.

Die Revision argumentiert weiters, das im angefochtenen Erkenntnis vertretene Ergebnis widerspreche der Teleologie des Doppelbesteuerungsabkommens, das einerseits zwar die Vermeidung der Doppelbesteuerung zum Ziel habe, andererseits aber nicht die doppelte Nichtbesteuerung erfasster Zahlungen ermöglichen solle.

Wie dargelegt, ordnet Art. 19 DBA eindeutig der Schweiz als Kassenstaat das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, zu. Für den Bezug von Ruhegehältern im Sinne des Art. 19 DBA wurde nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Art. 23 Abs. 2 DBA kein Wechsel von der Befreiungs- in die Anrechnungsmethode vorgenommen (vgl. zur Auslegung des Art. 23 Abs. 2 DBA neuerlich VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0042). Demnach bleibt es für Ruhegehälter iSd Art. 19 nach Art. 23 Abs. 1 DBA bei der Freistellungsverpflichtung Österreichs, wonach Österreich als Ansässigkeitsstaat auf eine Besteuerung dieser Einkünfte verzichtet. Auf eine tatsächliche Besteuerung der Einkünfte in der Schweiz kommt es - anders als die Revision vor Augen hat - nicht an. Wie bereits das Bundesfinanzgericht erkannte, enthält das DBA keine Instrumente zur Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung, wie eine Subject-to-tax-Klausel oder eine Switch-over-Klausel. Die Befreiungsmethode sichert die Vermeidung der doppelten Besteuerung auf Basis der „Virtualität“, nicht der konkreten Besteuerungslage. Eine doppelte Nichtbesteuerung kann daher das Ergebnis sein (vgl. Englmaier in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 23A Rz 19, mwN; und neuerlich Romstorfer, Besteuerung Schweizer AHV-Renten aus einer früheren öffentlich-rechtlichen Beschäftigung nach dem DBA Schweiz, SWI 2023, 566, 568). Sie resultiert in der vorliegenden Konstellation daraus, dass die Schweiz (aus nicht näher dargelegten Gründen) ihr Besteuerungsrecht nicht in Anspruch nimmt.

Zuletzt argumentiert die Revision, es bestehe im vorliegenden Fall ein zu einer doppelten Nichtbesteuerung führender Qualifikationskonflikt aufgrund unterschiedlicher innerstaatlicher Rechtslage, der (auch ohne Subject-to-tax-Klausel oder Switch-over-Klausel) im Interpretationswege nach Art. 23 Abs. 1 iVm Art. 3 Abs. 2 DBA zu lösen sei. Den Ansässigkeitsstaat treffe - so die Revision weiter - keine Freistellungsverpflichtung, wenn der Quellenstaat Einkünfte aufgrund einer nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 2 DBA zulässigen Auslegung des Abkommens nach seinem innerstaatlichen Recht nicht besteuere.

Diese Ausführungen verhelfen der Revision schon deshalb nicht zum Erfolg als - wie erwähnt - in der Revision nicht dargelegt wird und sich auch aus dem angefochtenen Erkenntnis nicht ergibt,

aus welchen (innerstaatlichen oder abkommensrechtlichen) Gründen die Schweiz als Quellenstaat keine Steuer einhebt.“

Aus dem oa zitierten Erkenntnis des VwGH geht klar hervor, dass die AHV die auf die Betätigung für das Kantonsspital entfällt, in Österreich unter Anwendung des Progressionsvorbehalts steuerfrei zu stellen ist.

Nach Art. 18 DBA-Schweiz kommt das Besteuerungsrecht an Ruhegehältern und ähnlichen Vergütungen, die für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Davon ausgenommen sind die in Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz angeführten öffentlich-rechtlichen Ruhegehälter. Sind die dort angeführten Voraussetzungen erfüllt, geht die Regelung des Art. 19 DBA-Schweiz als lex specialis jener des Art. 18 DBA-Schweiz vor und kommt das Besteuerungsrecht in dessen Anwendungsbereich jenem Staat zu, aus dessen öffentlichen Kassen die Ruhegehälter bezahlt werden (Kassenstaatsprinzip; betreffend Art. 18 und 19 OECD-MA vgl. Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Art. 18 Rz 690, sowie Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung², Art. 18 Rz 11).

Nach dem Abkommenswortlaut fallen unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz Vergütungen (Ruhegehälter), die ein Vertragstaat für ihm erbrachte Arbeitsleistungen auszahlt, wobei gleiches gilt, wenn solche Vergütungen von einer der dort angeführten weiteren Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden. Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz stellt damit aber unzweifelhaft sowohl auf die Auszahlung durch den Vertragstaat bzw. eine der angeführten Körperschaften öffentlichen Rechts als auch den Kreis der Dienstgeber, für den die Arbeits- bzw. Dienstleistungen erbracht werden, ab und normiert somit ohne Zweifel zwei Tatbestandsvoraussetzungen [siehe dazu auch Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 19 Rz 82 (Stand 1.1.2016, rdb.at)].

Da die Beschwerdeführerin bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts angestellt war und es sich bei der St. Galler Pensionskasse um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt, sind die Tatbestandsvoraussetzungen des Art 19 DBG-CH erfüllt. Die Schweizer AHV als auch die Rechte der St. Galler Pensionskasse sind daher in Österreich unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes steuerfrei zu stellen.

Die Liechtensteinische AHV ist unstrittig in Österreich steuerpflichtig.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2024 errechnet sich daher folgendermaßen:

PVA	27.321,72
AHV Liechtenstein	1.749,54

Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-2.905,77
Gewerkschaftsbeiträge	-35,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-310,54
Gesamtbetrag der Einkünfte	25.819,95
Zuwendungen gemäß § 18 Abs 1 Z 7 EStG	-1.080,00
Steuerberatungskosten	-873,90
Kirchenbeitrag	-231,68
Außergewöhnliche Belastungen	-3.781,70
Selbstbehalt	3.781,70
Einkommen	23.634,37
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:	
Einkommen	23.634,37
ausländische Einkünfte	36.162,29
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz	59.796,66
0% für die ersten 12.816	0,00
20% für die weiteren 8.002,00	1.600,40
30% für die weiteren 13.695,00	4.108,50
40% für die weiteren 25.283,66	10.113,46
Steuer unter fiktiver Einbeziehung der ausländischen Einkünfte	15.822,36
Durchschnittsteuersatz	26,46%
Durchschnittsteuersatz von Einkommen	6.253,65
Pensionistenabsetzbetrag	0,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	6.253,65

Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00 €	0,00
6% für die restlichen 4.079,42	244,77
Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen mit besonderem Steuersatz	81,92
Einkommensteuer	6.580,34
Anrechenbare Lohnsteuer	-3.564,70
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG	0,36
Festgesetzte Einkommensteuer	3.016,00

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da das Bundesfinanzgericht von der Rechtsprechung des VwGH nicht abgewichen ist, ist eine ordentliche Revision an den VwGH nicht zulässig.

Feldkirch, am 7. Juli 2026